

compensaciones establecidas por el cumplimiento de la obligación alimentaria, o por el solo ejercicio de la patria potestad como es el caso del usufructo legal, lo que no corresponde a los naturales fines de la institución.

Consideramos que los antiguos obstáculos sociales han sido definitivamente superados y sólo se requiere adecuar nuestro derecho positivo a sus actuales fundamentos sociales y morales que son más justos y benéficos para el menor y constituyen por ende el mejor camino para lograr el bien común, en última instancia el primer principio del derecho.

Los artículos 380 y 381 hablan originalmente de patria potestad; al reformarse estas disposiciones en el año de 1971 para adecuarlas en su redacción a la creación de los Juzgados de lo Familiar, se cambió dicho concepto por el de "custodia". La razón que tuvo el legislador para reformar en este sentido las mencionadas disposiciones tuvo que ser en el sentido de equiparar los efectos de ambas formas de filiación, ya que no puede pensarse que cometió un error de copia. La exposición de motivos nada dice y pudiera considerarse que por este hecho y en virtud de que los artículos 415 y 416 no fueron reformados en el mismo sentido, el legislador asimiló la custodia a la patria potestad.⁸ Sin embargo, por lo obvio de la reforma, nosotros consideramos con Galindo Garfias,⁹ que dicha reforma tuvo por objeto el privar exclusivamente de la custodia al padre que reconoció posteriormente, pero no de los derechos y obligaciones que derivan de la patria potestad, lo que resulta en términos generales más justo y acorde con los fundamentos sociales y morales que soportan estas normas jurídicas.

De esta forma podemos concluir que tampoco en el caso comentado en este inciso resulta diferencia en los efectos civiles de ambas clases de filiación, ya que la confusión nace exclusivamente de la falta de técnica legislativa. Esperamos confiadamente que tanto en este caso, como en los anteriores, los argumentos esgrimidos sean suficientes para en alguna forma ayudar a esclarecer los errores legislativos comentados.

⁸ Ver la Patria Potestad, José Ángel Villalobos, Tesis profesional E. L. D.

⁹ *Op. cit.*, p. 666.

COMENTARIOS EN TORNO AL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN *

Héctor ALVARADO G.

I. Recursos administrativos

Después de haber comentado sobre los recursos administrativos, en su aspecto teórico (ver Notas sobre los recursos administrativos, en Revista de Investigaciones Jurídicas de la Escuela Libre de Derecho, 1982, año 6º, n° 6, p. 491), vamos a hacer un somero análisis de algunas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, relativas a los recursos establecidos en el mismo.

Enumeración

El Código Fiscal, al parecer, solamente enumera tres recursos, a saber: a) revocación, b) oposición al procedimiento administrativo de ejecución y c) nulidad de notificaciones. (Artículo 116). Sin embargo, en otros artículos se habla de inconformidades y de excepciones, que deben tramitarse como auténticos recursos, los cuales, tal vez, deberían haberse incluido como tales en el Código (v.gr., artículos 51, 54, 149); a no ser que: 1) no sean auténticos recursos; 2) la autoridad que conoce de los mismos no pretenda que las resoluciones dictadas en ellos (los últimos) no tengan o no produzcan las consecuencias de toda resolución dictada en recurso administrativo; 3) las resoluciones (objeto de inconformidad o de excepción) técnica y legalmente no sean recurribles (como lo ha estimado así correctamente el poder judicial de la federación).

Términos y formalidades

El recurso debe interponerse por escrito. La regla general establece que se presente ante la autoridad emisora o ante la ejecutora, dentro

* Plática dada al Colegio de Notarios del Estado de Chiapas los días 29 y 30 de septiembre de 1983.

de los cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que haya surtido efectos su notificación (según reforma de 1983).

Cuando un particular (contribuyente, debería decir el Código) haya sido afectado por un acto o por una resolución administrativos y falleciere dentro del plazo antes indicado (de 45 días), el término se suspenderá hasta un año, para el caso de que antes no hubiera aceptado su cargo el representante de la sucesión. El Código supone (prevé) aquí la posibilidad de proceder administrativamente en contra de la sucesión de algún contribuyente; sin embargo, no aclara, por ejemplo, qué persona debe considerarse para él como el representante de una sucesión.

Lo relativo a sucesiones es de carácter local (estatal). Por lo mismo, legalmente deberá estarse, en su caso, a lo dispuesto en cada código civil (de cada estado) o en defecto del mismo, a lo dispuesto en el Código Civil aplicable federalmente.

La sucesión del contribuyente, para los efectos fiscales y administrativos consiguientes, debe considerarse como un sujeto (deudor) diverso del particular (contribuyente) afectado. Por lo mismo, para que la sucesión quede también afectada, no basta que se haya notificado el acto o la resolución administrativos al particular; es necesario que se notifiquen los mismos, legal y debidamente a la sucesión, para que le puedan afectar legalmente (en cumplimiento a lo ordenado en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política Federal).

Los recursos administrativos solamente pueden ser interpuestos por los propios particulares afectados o por sus representantes legales (debidamente acreditados). Los representantes de personas físicas sólo pueden serlo licenciados en derecho (disposición ésta que tiene visos de carácter anticonstitucional).

El escrito en que se interponga un recurso debe cumplir los requisitos formales establecidos en el Código (artículos 18 y 122) y al mismo se deben acompañar los documentos precisados (artículo 123). La ley aclara que deben acompañarse también, por regla general, las pruebas documentales que se ofrezcan y los dictámenes periciales que se rindan, en su caso. Las pruebas que no se acompañen (fuera de los casos de excepción) se tendrán por no ofrecidas (en el recurso respectivo).

Procedencia y reglas

Los recursos proceden en contra de los actos administrativos dictados en materia fiscal federal que se precisan en el Código (artículos

117, 118 y 119). La interposición de la revocación es optativa para el interesado, antes de acudir al Tribunal Fiscal de la Federación. Los demás recursos deben agotarse previamente, antes de acudir, en su caso, al juicio ante el Tribunal Fiscal.

Cada recurso tiene reglas propias detalladas en la misma ley (artículos 125 a 129).

Trámite y resolución

En los recursos son admisibles todas las pruebas, con excepción de la testimonial y de la confesional de las autoridades (mediante la absolución de posiciones). Es admisible la petición de informes a las autoridades sobre hechos que consten en sus expedientes (constancias-documentos). Se pueden aceptar pruebas supervenientes, siempre que no se haya dictado resolución en el recurso.

Para el código hacen prueba plena: a) la confesión expresa del recurrente; b) las presunciones legales que no admitan prueba en contrario; c) por regla general, los hechos legalmente afirmados por autoridad en documentos públicos.

En relación con lo anterior conviene tener presente que las autoridades administrativas, además del deber de fundar y motivar (debidamente, adecuada y suficientemente) sus resoluciones (actos), deben respetar la garantía de audiencia reconocida por la constitución política federal en favor de todos los administrados. La autoridad, para determinar que las presunciones o las afirmaciones señaladas por la ley hacen prueba plena en un caso concreto, debe respetar las garantías de audiencia y legalidad (seguridad jurídica) reconocidas por la constitución federal.

Esto mismo debe aplicarse a lo relativo a la valoración y a la apreciación de las pruebas ofrecidas en los recursos administrativos.

La autoridad que conoce de un recurso administrativo debe dictar la resolución final y notificarla al recurrente en un término que no debe exceder de cuatro meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso respectivo. La falta de resolución (silencio de la autoridad) significará la confirmación del acto impugnado.

Esta disposición tiene íntima relación con la relativa a la extinción (caducidad) de las facultades de las autoridades administrativas-fiscales.

Las resoluciones dictadas en los recursos, en aclaración y complemento a lo expresado por el Código, deben estar (debidamente, adecuada y suficientemente) fundadas y motivadas (razonadas).

La resolución que se dicte en el recurso (finalidad del recurso) puede: a) desechar el recurso por improcedente; b) mandar reponer el procedimiento administrativo (tanto el de determinación como el de ejecución, lógicamente); c) confirmar el acto impugnado; d) dejar sin efectos el acto impugnado; e) modificar el acto impugnado; f) dictar un nuevo acto que sustituya al acto impugnado (cuando el recurso sea favorable —parcial o totalmente— al recurrente) (Artículo 133).

La resolución que ponga fin al recurso deberá expresar, en su caso, con claridad, los actos que se modifiquen y si la modificación es parcial, deberá indicar el monto del crédito fiscal correspondiente. (Artículo 132, *in fine*).

Creo que en el caso hay falta de una adecuada y correcta técnica legislativa (en este punto concreto). Vale hacer los comentarios expresados al respecto (finalidad de los recursos) en la parte teórica. El Código pudo haber establecido, como finalidades de los recursos, la confirmación y la anulación del acto y añadir sólo la facultad de la autoridad (para los casos de anulación) de dictar el nuevo acto sustitutivo del anulado.

El Código fiscal hace ahora (1983) un añadido (artículo 133 *in fine*). Cuando la resolución final dictada en un recurso ordene realizar un determinado acto o iniciar la reposición del procedimiento administrativo, ello deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses (del cual no se determina en qué fecha debe contarse su inicio legal), aún cuando haya transcurrido el plazo de cinco años establecido para la extinción (caducidad) de las facultades de las autoridades fiscales establecido en el artículo 67.

Esta disposición (artículo 133 *in fine*), junto con la contenida en el antes mencionado artículo 131, tienen íntima relación, repito, con lo establecido para la extinción —caducidad— de las facultades de las autoridades (artículo 67).

Conviene analizar someramente, a la luz de los criterios expresados y establecidos en la parte teórica de los recursos administrativos, la redacción actual del Código Fiscal al respecto. Se establece que las facultades de las autoridades se extinguen en el plazo de cinco años, contados a partir de las fechas que se precisan en los tres diversos apartados (I-II-III) contenidos en el artículo (67). Hasta aquí no hay objeción alguna. Después del apartado III, el Código establece que el plazo (de cinco años) señalado no está sujeto a interrupción; sin embargo, inmediatamente, añade a ahora (1983) que dicho plazo sólo se suspenderá cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio.

Recordemos que el artículo 88 del anterior código, al hablar de la extinción, originalmente decía que el plazo de cinco años no estaba

sujeto a interrupción ni a suspensión alguna. Lo cual era y sigue siendo lo correcto. Este artículo fue sucesivamente modificado. Luego, al ser expedido el nuevo código fiscal, se estableció de nuevo la figura de la extinción (caducidad) en el señalado artículo 67, mismo que ya ha sido modificado y que en su texto actual señala lo indicado.

La no suspensión del plazo de extinción es correcta. La interrupción del plazo cuando se interpone un juicio y se obtiene la suspensión de la ejecución del acto impugnado también es correcta. Sin embargo, no es correcto (legal-justo-constitucional) establecer que el plazo se suspende cuando se interpone algún recurso administrativo o cuando se interpone un juicio y no se haya obtenido la suspensión de la ejecución del acto impugnado.

A lo expresado en la parte teórica pueden añadirse estos otros argumentos. Cuando se interpone un recurso administrativo (aún cuando dentro del mismo se conceda la suspensión del procedimiento de ejecución), que debe resolver la propia autoridad que emitió el acto o una dependencia jerárquica superior o conexas (desde el punto de vista administrativo), la indebida tardanza en resolver si es un acto imputable a la propia autoridad; es decir, si la autoridad revisora no dicta oportunamente la resolución respectiva, es manifiesto que sí le es imputable la demora. Precisamente la institución de la prescripción fiscal extintiva (extinción-caducidad) tiene por objeto evitar la incertidumbre e inseguridad jurídica, apoyándose en el transcurso de cierto tiempo y en la inacción del acreedor (fisco). No puede decirse que esté *sub-judice* una cuestión cuando lo único que falta es la decisión de una de las partes de la relación jurídico tributaria, es decir, de la autoridad administrativa misma. (Ver ejecutoria dictada el día 9 de agosto de 1983 en el DA-1113/82 por el Tercer Tribunal Colegiado del Primer Circuito en Materia Administrativa).

Resolución negativa ficta (resolución confirmatoria ficta).

La abstención de una autoridad (silencio de la autoridad) de resolver un recurso significa, para la ley, que el acto recurrido ha sido confirmado. El recurrente puede, en dicho caso, esperar a que la autoridad dicte la resolución final expresa en el recurso o bien impugnar en cualquier tiempo (lógicamente, después de transcurrido el plazo de cuatro meses señalado en el artículo 131) la presunta confirmación del acto recurrido.

La presunción anterior también opera en el caso de instancias o peticiones presentadas a la autoridades fiscales por los particulares-con-

tribuyentes (artículo 37). En este caso la ley sí habla de resolución negativa (ficta).

Las resoluciones fictas (confirmatorias o negativas) son impugnables, por regla general, ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Casos de inconformidades y excepciones

a) Cuando alguna autoridad fiscal, al ejercer facultades de comprobación, conozca de hechos o de omisiones que puedan entrañar incumplimiento de disposiciones fiscales, debe darlos a conocer al contribuyente o al responsable solidario, por medio de oficio. Si el contribuyente o el responsable solidario no se inconforman en contra de los hechos o de las omisiones o no ofrecen pruebas para desvirtuarlos, los mismos se les tendrán por aceptados.

El oficio (enviado para dar a conocer los hechos o las omisiones), sin embargo, no constituye resolución fiscal (artículo 51).

Cabe preguntarse si la inconformidad señalada (establecida) por el Código es un auténtico recurso administrativo o no lo es. Según la exposición hecha en la parte teórica, los recursos sólo proceden en contra de resoluciones (actos) fiscales (finales); criterio que se encuentra apoyado en resoluciones dictadas por el poder judicial de la federación. Como en este caso no se trata de una resolución fiscal, puede concluirse que la inconformidad prevista no es un recurso administrativo (desde el punto de vista técnico).

b) Cuando alguna autoridad fiscal, al practicar una visita domiciliaria, conozca de hechos o de omisiones (antes indicadas), aunque no lo señala expresamente la ley, debe darlos a conocer al visitado (antes de concluir la visita (artículo 51).

El visitado que no esté conforme con los hechos u omisiones, con los hechos contenidos en las actas (final-complementarias) o con *ambos*, puede inconformarse en contra de los mismos. Los hechos no recurridos o respecto de los cuales no se ofrezcan pruebas, se tendrán por aceptados (artículo 54).

Además de lo expresado en el punto anterior, cabe añadir que, en un recurso, lo impugnable no son los hechos, sino las resoluciones (actos) de autoridades administrativas (competentes). Debe decirse también que los visitadores no son autoridades competentes para dictar resoluciones fiscales (finales); por lo mismo, las actas que levanten ellos (técnica y legalmente) no son recurribles (tal como también lo ha corroborado el poder judicial federal).

El código restringe, indebidamente en este caso, las pruebas que pue-

de ofrecer el inconforme, al establecer (tácticamente) que sólo pueden ofrecerse pruebas documentales. (artículo 54).

c) En los casos de adeudos garantizados con prenda o con hipoteca, de adeudos por alimentos, de adeudos por salarios o por sueldos devengados en el último año de trabajo, de adeudos por indemnizaciones laborales, se tiene preferencia (en el pago) sobre el fiscal federal. Las personas que tengan tal preferencia deben hacer valer la excepción correspondiente. El código fiscal no aclara, sin embargo, cómo debe hacerse valer dicha excepción. Tal parece que la excepción debe (puede) hacerse valer dentro o con motivo del recurso de oposición (artículos 118, 128, 149).

d) Al designarse bienes para embargo, puede resultar que se oponga a la práctica del embargo un tercero, basándose en que tiene el dominio sobre ellos. (No se trata, al parecer, del mismo caso de la oposición al procedimiento administrativo de ejecución.)

Si, al designarse bienes para embargo, se opone un tercero, mediante prueba documental suficiente, a juicio del ejecutor, el embargo no se practica. En este caso debe dictarse una resolución, (sin que el código precise por quién, si por el ejecutor o por la oficina ejecutora), la cual tiene el carácter de provisional y la que debe ser siempre sometida a ratificación. (El código no dice tampoco a cargo de quién corre la ratificación. De lo preceptuado por la ley, parece que puede deducirse que la resolución debe ser dictada por el ejecutor y debe ser ratificada por la oficina ejecutora (artículo 158).

Si, a juicio de la oficina, las pruebas no son suficientes, ordenará al ejecutor que continúe la diligencia y en caso de embargarse bienes, se debe notificar al interesado que puede hacerse valer (ahora sí) la oposición al procedimiento de ejecución.

e) Otros casos son los previstos por los artículos 144 (suspensión del procedimiento administrativo de ejecución) y 175 (avalúo de bienes embargados objeto de remate).

II. Cuestiones relativas a disposiciones generales fiscales. Aclaraciones

En materia fiscal federal existe el código fiscal de la federación y las leyes que establecen los diferentes tributos o contribuciones que puede cobrar el estado federal mexicano.

El código fiscal no establece contribución alguna. Da normas generales en relación a las diferentes clases de ingresos a que tiene derecho la federación mexicana; aclara conceptos (términos -figuras- instituciones) que se utilizan con una connotación propia (y exclusiva) de la materia tributaria; establece los deberes —genéricamente— de los contribuyentes; señala las facultades de la administración pública para

verificar y comprobar el cumplimiento de los deberes a cargo de los contribuyentes, así como la forma y el tiempo en que pueden y deben hacerlo; establece los castigos y las sanciones que pueden imponer las autoridades (administrativas y judiciales) a las personas que dejan de cumplir sus deberes fiscales; establece los medios que pueden usar los contribuyentes para defenderse de decisiones indebidas de las autoridades y señala cómo pueden las autoridades fiscales hacer efectivos los créditos fiscales; entre otras circunstancias.

Es decir, el código fiscal, establece normas de carácter general, en contraposición de las leyes tributarias, que detallan cada uno de los ingresos fiscales y que establecen, entre otros, la clase de ingreso, las personas obligadas a pagarlo, los casos en que debe pagarse, la forma y tiempo de pago; la cantidad (por ciento) a pagar; fundamentalmente.

Por razones de tiempo y de orden, en esta ocasión solamente analizaré algunos de los puntos más relevantes del código fiscal, para tomarlos en su caso como normas o principios de carácter general, aplicables con posterioridad (en cada ocasión concreta, en su caso) a las leyes tributarias específicas.

Conceptos generales

Para poder analizar los puntos a tratar, conviene tener presente el alcance que da el código fiscal a ciertos conceptos o términos usados en él y en la legislación tributaria federal.

Las personas físicas y las jurídicas tienen el deber de contribuir a los gastos públicos (del estado federal mexicano); es decir, la federación mexicana tiene derecho a percibir diferentes clases de ingresos. Los ingresos federales más importantes son las llamadas contribuciones o tributos. Las clases más importantes de contribuciones son los impuestos, las aportaciones de seguridad social, los derechos, los accesorios de los anteriores (ingresos). Además de las contribuciones, la federación percibe también los llamados aprovechamientos y los productos. Para poder cobrar contribuciones, las mismas deben estar establecidas expresamente en la ley vigente y aplicable al caso.

El código fiscal establece que, para la materia tributaria, debe entenderse como domicilio (fiscal) el local, en que se encuentre el principal asiento de los negocios, el local que se utilice como base fija para el desempeño de las actividades propias o el lugar donde se tenga el principal asiento de las actividades, (tratándose de personas físicas).

¿Qué entiende el código por local? Todo hace suponer (hay indicios legales que veremos más adelante) que por local debe entenderse edi-

ficación, edificio, construcción o casa (indistintamente). La regulación específica sobre domicilio fiscal de las personas físicas que establece el código puede producir algunos problemas en la práctica. Uno de ellos puede ser el relativo al caso de una personas física que utilice varios locales para sus negocios o actividades. De la redacción del código podría desprenderse que, cuando una misma persona física utiliza diversos locales para el desarrollo de sus actividades, solamente debe considerarse como domicilio fiscal aquél en el cual se encuentre el principal asiento de negocios o de actividades, o el que se utilice como base fija para el desempeño de las mismas. La interpretación lógica-gramatical de los preceptos legales permite llegar, en principio, a esta conclusión.

En materia fiscal, en los plazos fijados en días, no se cuentan los inhábiles. En los plazos señalados como periodos, v. gr., meses, se computan todos los días. Cuando el último día de un plazo sea inhábil, el término se prorroga hasta el siguiente día hábil.

Las autoridades fiscales solamente pueden practicar diligencias en días y horas hábiles. Las horas hábiles son las comprendidas entre las 7:30 y las 18:00 horas. En casos excepcionales, se pueden habilitar días y horas inhábiles.

El concepto de enajenación de bienes, para la legislación fiscal, es distinto del tradicional (civil o mercantil) (artículo 14). La ley tiene también su concepto propio de las figuras de arrendamiento financiero y de actividades empresariales (para los efectos fiscales) (artículos 15 y 16).

Cuestiones sobre derechos y deberes de los contribuyentes

Los contribuyentes deben pagar sus contribuciones en los plazos que señalan las leyes fiscales respectivas. Las contribuciones no pagadas en tiempo generan recargos. Las contribuciones pagadas extemporáneamente, en forma espontánea, causan un recargo máximo del 100% de su monto. Si las contribuciones se pagan extemporáneamente, por determinación de las autoridades fiscales, los recargos pueden llegar hasta el 250% de su monto; además de que el contribuyente puede hacerse acreedor a sanciones pecuniarias por su falta de pago oportuno (artículo 21).

Existe la posibilidad (como veremos después) de utilizar, en forma simultánea, la vía administrativa y la vía judicial para el cobro de contribuciones y de accesorios no pagados en tiempo por los contribuyentes.

Los contribuyentes tienen derecho a solicitar la devolución de las cantidades pagadas indebidamente. La autoridad puede hacer la devo-

lución de oficio (si se da cuenta, por ejemplo, de que el contribuyente hizo el pago indebido — lo cual nunca sucede en la práctica); a petición de parte. Si el interesado así lo desea, puede compensar las cantidades que tenga a su favor contra las que esté obligado a pagar (lo cual puede resultar más conveniente, en ocasiones, en la práctica).

El código fiscal establece que, en ciertos casos (supuestos), la orden de la autoridad para la devolución y su cumplimiento no implican ni constituye una resolución favorable al contribuyente. Cabe aclarar que, si tal orden y su cumplimiento no son una resolución favorable al contribuyente, no puede entenderse qué tipo de resolución sean (desde el punto de vista técnico). Con esta disposición se provoca que la autoridad (ordenadora —cumplimentadora) pueda evadir de hecho el deber de acudir al tribunal fiscal de la federación, para demandar la anulación de la resolución, en el caso de que la orden o su ejecución se consideraran posteriormente indebidas. La autoridad podría revocar (unilateralmente — de oficio) dicha orden, sin necesidad de acudir al tribunal. ¿Basta que el código diga que no se trata de una resolución favorable al contribuyente, para que técnica y efectivamente no lo sea? Estimo que no (artículo 23).

Los pagos hechos por los contribuyentes se aplican primero a los accesorios y a los créditos más antiguos, siempre que se trate de la misma contribución. Esta disposición puede ocasionar complicaciones a los contribuyentes, para el caso de que los pagos no se apliquen a las contribuciones que señalen en la declaración correspondiente, sino que se apliquen a algún otro concepto. Esta disposición no toma en cuenta los conceptos tradicionales. (Civiles-mercantiles) de los pagos de obligaciones y de la aplicación de cantidades entregadas en pago de deberes. No se seguirá el orden establecido en la ley cuando se interponga algún medio de defensa legal (artículo 20).

En materia tributaria existen responsabilidad solidaria legal. Esto es, en determinados casos y bajo supuestos previos, algunas personas, por imposición de ley, se van a ver obligadas a pagar, en su caso, solidariamente con el deudor principal fiscal (con otros responsables solidarios o con ambos) los adeudos a cargo del principal. Por ejemplo los retenedores; los obligados legalmente a recaudar contribuciones a cargo de contribuyentes; los liquidadores de sociedades; los síndicos en las quiebras; los adquirentes de negociaciones; los representantes de residentes en el extranjero; los que ejercen la patria potestad o la tutela; los legatarios, los que se obliguen expresamente. La responsabilidad solidaria comprende también accesorios (menos multas).

Los notarios públicos no son responsables solidarios del pago del im-

puesto sobre enajenación de inmuebles (cuando proceda el pago del mismo).

Como casos relevantes de responsabilidad solidaria de los notarios cabe señalar los siguientes. En relación con el impuesto al valor agregado, específicamente en lo relativo a la enajenación de inmuebles (por la cual deba pagarse el impuesto correspondiente), el notario es retenedor y por lo mismo, si es responsable solidario legal. También lo es, en relación con el impuesto sobre la renta, en los casos de enajenación de bienes inmuebles para personas físicas (artículos 103 y 150 Ley del Impuesto sobre la Renta.)

Vale la pena analizar (lo cual será en alguna otra ocasión) la constitucionalidad de la responsabilidad solidaria tributaria. En esta ocasión solamente analizaremos una cuestión práctica emanada de la aplicabilidad de dicha responsabilidad solidaria. Puede darse el caso de que, en aplicación (estricta) de lo dispuesto en la ley, se dé el deber (obligación) de retención de contribuciones a cargo de dos o más terceros (sucesiva o simultáneamente). En el caso de enajenación de un inmueble por una sociedad mercantil se va a considerar como retenedores del impuesto tanto a la sociedad como al notario público; sin embargo, podrá ser obligado a prestar trabajos personales sin la justa retribución tica a los dos retenedores la misma responsabilidad solidaria simultáneamente. (Debería considerarse como primer responsable al principal retenedor, en cada caso; en el caso anterior, por ejemplo, debería considerarse a la sociedad como la principal retenedora.)

En relación con el cobro-recaudación (retención) de contribuciones por terceros (diversos del fisco federal) cabe hacer también una consideración técnica. La Constitución Política Federal establece que nadie podrá ser obligado a prestar trabajos personales sin la justa retribución y sin su pleno consentimiento. Técnicamente, la labor de retención (recaudación) de contribuciones puede considerarse como un auténtico trabajo personal. ¿Es constitucional que las leyes tributarias impongan ese tipo de deber, sin contar con el consentimiento del retenedor-recaudador y sin retribuirle su labor justamente? Un análisis inicial parece determinar que no lo es.

El Código establece el Registro Federal de Contribuyentes, en el cual deben estar registradas las personas físicas y las jurídicas. En el caso de levantamiento de actas constitutivas, de actas de fusión y de actas de liquidación, los notarios públicos deben informar a la secretaría de hacienda si, dentro del mes siguiente a la firma respectiva, los otorgantes de la escritura no comprueban haber presentado la solicitud correspondiente.

Las personas obligadas a presentar declaraciones periódicas tienen

derecho a presentar, en ciertos supuestos, declaraciones complementarias substitutivas. Si hay alguna diferencia, se causan recargos solamente sobre la complementaria.

Facultades de las autoridades fiscales

Las autoridades fiscales pueden contestar consultas sobre situaciones reales y concretas. Las resoluciones favorables establecen derechos a favor del particular, siempre que consten por escrito. Los funcionarios facultados pueden emitir criterios para la aplicación de las disposiciones fiscales (los cuales no son obligatorios para los contribuyentes, a quienes, sin embargo, sí les pueden beneficiar).

Las autoridades administrativas fiscales no pueden revocar (ni modificar siquiera) de oficio (oficiosamente) las resoluciones favorables a los particulares. Si desean hacerlo, deben acudir en demanda ante el tribunal fiscal de la federación (artículo 36). Si lo hacen, sin acudir al tribunal, el contribuyente puede acudir al juicio de amparo por violación a garantías constitucionales.

Los actos (proveídos-resoluciones) emitidos por las autoridades fiscales deben llenar determinados requisitos, para poder ser considerados legalmente válidos. Tales actos deben llenar, primordialmente, los requisitos que se derivan de los artículos 14 y 16 constitucionales. Así, los actos deben constar por escrito; deben emanar (y acreditarse) de autoridad competente (cuya competencia debe derivar de una ley vigente aplicable al caso); deben estar sellados; deben estar firmados por el funcionario titular (personalmente); deben estar fundados y motivados (no de una manera simplista, sino, como lo ha establecido el poder judicial federal, debida, adecuada, correcta y suficiente); deben respetar (haber respetado) la garantía de audiencia.

El código fiscal, por su parte, establece sus requisitos: los actos deben constar por escrito; deben señalar la autoridad emisora; deben estar fundados y motivados; deben expresar la resolución, el objeto o el propósito de que se trate; deben ostentar la firma del funcionario competente; deben ostentar el nombre del destinatario; en caso de responsabilidad, deben señalar además la causa legal de dicha responsabilidad (artículo 38).

Si un acto administrativo fiscal no llena todos los requisitos (constitucionales-legales), es inválido y puede ser impugnado, a través del recurso administrativo procedente o a través del juicio de nulidad ante el tribunal fiscal de la federación. Excepcionalmente, un acto administrativo puede ser impugnado a través del juicio de amparo (en el caso de que se hagan valer exclusivamente, en relación con el mismo, vio-

laciones a las garantías constitucionales, tal como lo ha determinado el poder judicial de la federación). El acto, invalidado por falta de algún requisito, debe ser invalidado en su totalidad y no tan sólo en parte. (El acto administrativo es válido o es inválido en su totalidad; no puede ser parcialmente válido y parcialmente inválido).

Las autoridades fiscales pueden imponer medidas de apremio a los contribuyentes, a los responsables solidarios o a los terceros relacionados con ellos, cuando se opongan u obstaculicen el ejercicio de sus facultades.

Estos medios pueden ser la solicitud del auxilio de la fuerza pública o la imposición de multas. (Estas medidas deben llenar los requisitos de todo acto administrativo, para que sean válidas; además, por lo que hacen a las multas, las mismas deben cumplir los requisitos señalados por el poder judicial de la federación en tesis jurisprudenciales diversas) (artículo 40).

Las personas obligadas a ello deben presentar sus declaraciones, avisos o documentos, dentro de los plazos señalados en las disposiciones fiscales correspondientes. Cuando no lo hagan así, la secretaría de hacienda puede exigir la presentación correspondiente y proceder, además, simultánea o sucesivamente, a realizar los siguientes actos: a) hacer efectiva una cantidad igual a la contribución determinada en la última declaración, a cualquiera de las determinadas en las últimas seis declaraciones por la autoridad (la cual tiene carácter de pago provisional); b) embargar precautoriamente bienes o negociaciones; c) imponer las multas correspondientes y requerir la presentación del documento omitido. La autoridad solamente puede formular hasta tres requerimientos por una misma omisión. Hechos los tres requerimientos y no obtenido resultado favorable, la autoridad fiscal pondrá los hechos en conocimiento de la autoridad competente (¿cuál?) para que se proceda por desobediencia a mandato legítimo de autoridad competente (artículo 41).

El código fiscal está tipificando aquí, presuntivamente, una conducta concreta delictiva, basada en desobediencia a órdenes de autoridades fiscales. (¿Puede considerarse un requerimiento de una autoridad fiscal como un mandato legítimo de autoridad competente? ¿Puede considerarse que una desobediencia a un requerimiento administrativo constituya, técnica y constitucionalmente, una conducta delictiva? A primera vista, parece que no, en ambos casos.)

Estas facultades concedidas a las autoridades fiscales, si no son anti-constitucionales, por lo menos son exorbitantes. El código otorga un poder excesivo a dichas autoridades (los particulares —administrados— quedan en un estado de posición de inferioridad atribulante y

de cuasi indefensión frente al prepotente gigante administrativo). La ley creó aquí un arma que será demasiado poderosa y peligrosa en manos de las autoridades hacendarias.

La secretaría de hacienda tiene el deber legal de comprobar el cumplimiento de disposiciones fiscales y en su caso, el de determinar contribuciones omitidas o créditos fiscales, así como el de comprobar la comisión de delitos fiscales. Para cumplir dicho deber, la ley le concede diversas facultades (artículos 42). Algunas de las más importantes son: a) rectificar errores aritméticos; b) revisar dictámenes de contadores; c) valorar y verificar (físicamente) bienes; d) recabar informes y datos de funcionarios y empleados públicos y de fedatarios (notarios públicos), que posean con motivo de sus funciones (si esto no es anticonstitucional, por lo menos es extraconstitucional); e) requerir la exhibición de contabilidad (en el domicilio fiscal, en el establecimiento comercial o en las oficinas de las autoridades —lo cual es, esto último— exagerado) y el proporcionamiento de datos, documentos e informes; f) practicar visitas y revisar (no recoger) contabilidad, bienes y mercancías (lógicamente, sólo el domicilio fiscal; g) allegarse las pruebas necesarias para formular denuncias, querellas o declaratorias al ministerio público. Estimo que el código se excede (en el aspecto técnico jurídico) al conceder a las actuaciones de la secretaría de hacienda el mismo valor probatorio que el concedido por la ley relativa a las actas de policía judicial.

Cabe insistir que el ejercicio de las facultades anteriores debe estar sujeto a los requisitos constitucionales y legales indicados. (Estas facultades pueden ejercitarse conjunta, indistinta o sucesivamente, precisa la ley).

De las facultades señaladas interesa analizar la relativa a las llamadas visitas domiciliarias. Las visitas sólo pueden practicarse mediante (previa) la orden correspondiente. Toda orden de visita (igual que todo acto administrativo) debe llenar los requisitos establecidos en la constitución federal (artículo 16, primer párrafo). En especial, la orden artículo 16, para evitar la violación a garantías constitucionales.

El Código Fiscal, por su parte, establece diversos requisitos. Deben llenar los requisitos establecidos en el último párrafo de dicho artículo. Además, debe indicarse el lugar o los lugares donde deba efectuarse la visita. (Aquí, al parecer, hay una contradicción o incongruencia. Para la ley, según decía antes, técnica-lógicamente, puede deducirse que las personas tienen un solo domicilio fiscal. Diversas disposiciones, en especial las relativas a las visitas domiciliarias, permiten inferir que éstas deben practicarse en el domicilio fiscal del visitado;

luego, técnica y legalmente, debe decirse, en principio, que las visitas solamente pueden practicarse en el domicilio fiscal. En una sola ocasión, al parecer, el Código dice que las visitas pueden realizarse simultáneamente en varios lugares. Sin embargo, al establecer lo anterior, la ley no habla de varios domicilios, con esa palabra precisa).

También debe indicarse el nombre de los visitantes, que pueden actuar conjunta o separadamente. (artículo 43).

Existe alguna omisión —imprecisión— del código en relación con ciertos aspectos previstos por la constitución política federal y con ciertos criterios jurisprudenciales emitidos por el poder judicial de la federación. Las visitas sólo pueden practicarse en el domicilio fiscal (lugar) y no en las casas-habitación (en éstas sólo pueden realizarse excepcionalmente). Deben señalarse detalladamente los objetos que se buscan y precisarse los documentos que se pueden pedir. Deben concretarse los periodos y los aspectos a los cuales debe contraerse la visita. La violación a estos criterios podría ocasionar que, en el caso, no se tratara de reales visitas, sino de auténticos cateos disimulados y ordenados, no por una autoridad judicial (única competente para ello), sino por una administrativa, indebidamente.

La violación a garantías constitucionales y el incumplimiento de requisitos, en las órdenes de visitas domiciliarias, hace nacer (en principio) la posibilidad de acudir a los medios legales procedentes para impugnarlas. Sin embargo, en la práctica, lamentablemente existen ciertos problemas que pueden hacer nugatorios (de hecho) los derechos de los contribuyentes. Las órdenes de visita no pueden impugnarse mediante recurso administrativo, porque no existe establecido alguno en forma expresa. No puede interponerse el juicio de nulidad en su contra, porque el mismo se considera improcedente en el caso. En relación con el juicio de amparo, al que sí puede acudir el contribuyente afectado, cabe decir que puede darse el caso de que no se tenga tiempo para interponerlo o para obtener la suspensión del acto reclamado, antes de que se inicie la práctica de la visita.

La ley establece reglas generales a las cuales deben sujetarse las autoridades, los visitados, los responsables solidarios y los terceros en los casos de visitas en el domicilio fiscal. (Estimo que aquí puede encontrarse un principio de solución a la contradicción-incongruencia antes planteada: en el caso, los lugares en que se puede realizar simultáneamente una visita no se refieren a la misma persona, sino a las diversas precisadas por la propia ley.) Cuando se ordene una visita en relación con supuestos responsables solidarios o terceros, la autoridad debe emitir una fundamentación y una motivación especiales, diferentes a las emitidas, en su caso, en relación con el visitado principal (contribu-

yente). Las reglas más importantes son: a) debe desarrollarse la visita en el lugar o lugares indicados; b) el visitador debe dejar citatorio, cuando no esté el visitado ni su representante; c) puede procederse en el acto anterior al aseguramiento de la contabilidad, de bienes o de mercancías; d) los visitadores deben identificarse; e) previo requerimiento, los visitados deben designar dos testigos, (si no lo hacen, los designan los visitadores). Los detalles anteriores deben hacerse constar en el acta respectiva. Las autoridades fiscales (no se precisa si se trata de las que ordenan o de las que ejecutan una visita) pueden solicitar el auxilio de otras autoridades fiscales competentes para continuar (en sustitución) una visita o para practicar una diversa a la que estén practicando las primeras. Esta intervención debe estar fundamentada y motivada).

Los visitados, sus representantes o las personas (en el caso de previo citatorio) con quienes se entienda una visita, tienen el deber de permitir al visitador el acceso al lugar, de mantener a su disposición los documentos que acrediten el cumplimiento de disposiciones fiscales (¿todos?, ¿solamente aquellos señalados expresamente, en su caso, en la orden de visita?), de permitir sacar copias fotostáticas, de permitir la verificación de bienes y de mercancías.

La ley faculta a los visitadores para recoger, en ciertos supuestos excepcionales, la contabilidad a fin de examinarla en las oficinas de la autoridad fiscal. (Esta disposición ha sido atacada en algunos aspectos por criterios emitidos por el poder judicial federal) (artículo 45).

El desarrollo de la visita en el domicilio fiscal también debe sujetarse a reglas. Las más importantes son: a) debe levantarse un acta que contenga los hechos o las omisiones conocidos por los visitadores (tales hechos u omisiones hacen prueba plena, aunque su consignación no constituye resolución fiscal) (exageración legal); b) debe levantarse un acta parcial en cada uno de los lugares en que se practique simultáneamente una (misma) visita; c) pueden sellarse y marcarse documentos, bienes, archiveros, oficinas para asegurarlos; d) se pueden levantar actas parciales o complementarias, antes o después de concluida la visita; e) en ciertos casos excepcionales, pueden levantarse las actas en las oficinas de las autoridades fiscales; f) el cierre del acta debe hacerse con las formalidades legales estipuladas (artículo 46).

Las visitas pueden concluirse anticipadamente en los casos señalados por el código (artículo 47).

Las autoridades pueden solicitar informes, datos, documentos y con-

tabilidades a los contribuyentes, a responsables solidarios y a terceros, para el ejercicio de facultades de comprobación, fuera de visitas domiciliarias. La solicitud deberá cumplir los requisitos legales establecidos (artículo 48). Hay que recordar que estas solicitudes deben reunir también todos los requisitos (constitucionales-legales) establecidos para los actos administrativos, para el efecto de que puedan ser consideradas válidas por el destinatario y deban ser cumplidas por el mismo.

De la disposición anterior puede desprenderse un indicio consistente en que, para el código, la casa-habitación, en su caso, no es el domicilio fiscal de las personas físicas. La ley distingue expresamente entre ambos términos (conceptos).

Las autoridades fiscales tienen otras facultades legales, que vale la pena analizar, las cuales son las siguientes:

a) La de determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, así como el valor de actos o de actividades por las cuales se deba pagar contribuciones, en los casos establecidos (artículo 55);

b) la de calcular presuntivamente los ingresos brutos de los contribuyentes y el valor de actos o de actividades sobre los cuales proceda el pago de contribuciones, para el ejercicio de que se trate, para los efectos de la determinación presuntiva antes señalada, siguiendo los procedimientos indicados (artículo 56);

c) la de determinar presuntivamente las contribuciones que debieron haberse retenido, cuando aparezcan las omisiones señaladas en las retenciones o en los enteros (artículo 57).

Conviene insistir en que las autoridades fiscales no pueden usar estas facultades arbitrariamente (discrecionalmente). El uso de las mismas debe ser fundado y motivado.

Con motivo de la práctica de una visita domiciliaria, las autoridades fiscales pueden darse cuenta durante su desarrollo de que el visitado se encuentra en alguna de las causas establecidas para determinación presuntiva (55). En dicho caso pueden las autoridades notificar al visitado que existe la posibilidad de aplicarle la determinación presuntiva, para que corrija su situación fiscal y se concluya o se continúe, en su caso, la visita (artículo 58).

Las autoridades fiscales también pueden hacer algunas presunciones. Los principales supuestos (casos) son los establecidos (previstos) por los artículos 59, 60, 61 y 62. Estas presunciones, por beneficencia (bondad) de la ley, admiten prueba en contrario. Algunos de los supuestos previstos por la ley parecen, a primera vista, exagerados prác-

ticamente. Puede decirse que el código otorgó en estos puntos un beneficio indebido (exorbitante) al fisco, con un perjuicio correlativo para los administrados, a quienes, en ocasiones, va a situar de hecho en estado de imposibilidad práctica de defenderse y a quienes, en otras, va a derivar cargas de prueba (injustas, que no les deberían corresponder técnicamente).

También vale insistir que estas presunciones no pueden ser hechas por las autoridades fiscales en forma discrecional. Deben serlo fundada y motivadamente; para que puedan considerarse técnica y legalmente como válidas y puedan surtir los efectos consiguientes.

Los hechos y las omisiones conocidos con motivo del ejercicio de facultades de comprobación o que consten en documentos o en expedientes que lleven o tengan en su poder las autoridades fiscales, pueden ser utilizados por la secretaría de hacienda y por cualquier autoridad u organismo descentralizado competente para determinar contribuciones federales (artículo 63).

Las autoridades fiscales, al ejercer facultades de comprobación respecto de contribuciones pagaderas mediante declaraciones periódicas de los contribuyentes, para determinar contribuciones omitidas, deben proceder de acuerdo a lo establecido en el artículo 64.

Las contribuciones omitidas y los créditos fiscales, determinados por las autoridades como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, deben pagarse, junto con sus accesorios, dentro del mes siguiente a la fecha en que surta efectos la notificación de aquéllos. Si no se presenta inconformidad en contra de las contribuciones y si no se garantiza su pago, la autoridad fiscal competente puede iniciar el procedimiento administrativo de ejecución (si no se obtiene la suspensión del mismo, mediante la garantía antes indicada).

Las autoridades fiscales pueden autorizar el pago de contribuciones a plazos, de conformidad con las reglas establecidas en el artículo 66.

Las facultades de comprobación, de determinación y de imposición de sanciones se extinguen en el plazo de cinco años contados de acuerdo a los lineamientos señalados por el artículo 67. (Conviene recordar los comentarios hechos antes en relación con esta disposición y su similar del código anterior al vigente actualmente).

El código fiscal establece otra presunción en favor de las autoridades fiscales (artículo 68). Los actos y las resoluciones de ellas se plano) (y su negativa no implique la afirmación de otro hecho), en tamente), a menos que el afectado los niegue lisa y llanamente (de presumen legales (esto es, válidos, como debería haberse dicho correc-

cuyo caso las autoridades deberán comprobar los hechos motivadores de sus actos o de sus resoluciones.

El personal oficial que intervenga en la aplicación de disposiciones tributarias tiene el deber, por regla general, de guardar la absoluta reserva correspondiente (artículo 69).

III. Sobre las infracciones y los delitos

1. Las autoridades fiscales pueden imponer multas por infracciones a las disposiciones legales fiscales. Las multas, se insiste aquí, deben cumplir todos los requisitos (constitucionales-legales) establecidos para los actos administrativos. (Existen además criterios jurisprudenciales expresos emitidos por el poder judicial de la federación respecto a los requisitos propios de las multas fiscales). (artículos 70 y 75).

Las autoridades pueden imponer multas a las personas que realicen los supuestos establecidos en el código, a las personas que omitan el cumplimiento de deberes legales fiscales y a las personas que cumplan los deberes extemporáneamente (artículo 71).

Para el código pueden existir (simultáneamente) varios responsables en la comisión de una infracción. En dicho caso puede la autoridad imponer la misma multa a todos ellos y éstos tienen el deber de pagar (cada uno) el importe total de la multa. Esta disposición, si no es anticonstitucional, luce excesiva (exorbitante) a primera vista y puede considerarse aparentemente como extraconstitucional. Este caso específico de imposición de multas debe, en forma especial, fundamentarse y motivarse (debida, adecuada y suficientemente).

El código dispone que no se impondrán multas a los contribuyentes que cumplan extemporáneamente sus deberes fiscales, cuando lo hagan en forma espontánea. Tampoco se impondrán multas cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito (artículo 73).

Existe la posibilidad legal de condonar multas impuestas por infracciones a disposiciones legales fiscales. La condonación sólo puede ser hecha por la secretaría de hacienda. La condonación solamente procede en relación con multas que hayan quedado firmes (esto es, multas no recurridas o no impugnadas legalmente). La solicitud, por lo mismo, no puede considerarse como un recurso y las resoluciones dictadas en la instancia correspondiente no pueden ser impugnadas o recurridas (artículo 74).

2. El código tipifica algunas conductas como delitos fiscales. Para proceder penalmente por algún delito fiscal, es necesario que, en su

caso, la secretaría de hacienda: a) formule querrela; b) declare que el fisco sufrió o pudo sufrir perjuicio; c) formule la declaratoria correspondiente. Fuera de los casos precisados, basta una simple denuncia de hechos ante el ministerio público federal. Ciertos procesos penales pueden ser sobreseídos, a petición de la secretaría de hacienda, cuando los procesados paguen o garanticen las contribuciones, las sanciones y los recargos respectivos (artículo 92).

En los procesos penales, con motivo de delitos fiscales, la autoridad judicial no puede imponer multas. Cuando se inicie un proceso penal, la autoridad fiscal sigue siendo la única competente para hacer efectivas las contribuciones, los recargos y las multas adeudadas (es decir, todo cobro de adeudos fiscales debe ser hecho en la vía administrativa y no en la judicial). (artículo 94).

El código establece la que se ha llamado (se conoce) como responsabilidad penal (artículo 95). También tipifica el delito de encubrimiento (en los delitos fiscales) (artículo 96); así como el delito de tentativa (artículo 98).

El código precisa las conductas tipificables como contrabando (artículo 102) y señala ciertos supuestos de hecho de los cuales puede deducirse como presuntivamente cometido el delito de contrabando. (artículo 103).

El código castiga también otras conductas equiparadas al contrabando, para los efectos de la sanción correspondiente (artículo 105). Vale aclarar que se castiga la adquisición y la posesión (por cualquier título) de mercancías extranjeras, que no sean para uso personal (es decir, cuando se adquieran o se posean mercancías extranjeras de tráfico no prohibido para uso personal —exclusivamente— no se deberá castigar dicha conducta como delictiva o equiparable a delito para efectos de la pena correspondiente). El código trata de precisar (aunque de manera incompleta e incorrecta) cuáles pueden considerarse como mercancías de uso personal (artículo 106).

El código precisa también las conductas tipificables como defraudación fiscal (artículo 108) y establece otras que pueden ser sancionadas con las mismas penas del delito de defraudación (artículo 109).

Además de las conductas tipificadas como delictivas o de las equiparables a los delitos establecidos, el código sanciona otras conductas (no tipificadas como delitos ni equiparables a ellos). (artículos 110 y 111). A primera vista y analizando someramente las consecuencias que podrían derivar para los administrados de la aplicación de estas disposiciones, podría estimarse que las facultades otorgadas a las autoridades fiscales —en este punto—, además de ser excesivas, podrán

ser demasiado peligrosas en ciertos casos (o en mano de determinados funcionarios). Valdría la pena analizar el carácter (presuntivamente) anticonstitucional o al menos, extraconstitucional de estas disposiciones.

IV. *El procedimiento administrativo de ejecución fiscal*

1. El procedimiento de ejecución es el medio que pueden utilizar las autoridades fiscales para hacer efectivas las contribuciones no pagadas voluntariamente por los contribuyentes o no garantizadas debidamente, dentro de los plazos legales establecidos para tales efectos (artículo 145). Éste es un procedimiento administrativo que puede ser impugnado (recurrido) por los afectados (artículos 116 y 126). Este procedimiento presupone (como requisito de procedibilidad técnica) la previa determinación (existencia) del crédito fiscal correspondiente y su exigibilidad legal (en principio).

El procedimiento de ejecución (técnicamente) es distinto del de determinación. (Ambos producen efectos jurídicos propios).

La autoridad que conoce de la ejecución es diversa de la que determina el crédito. Ante la autoridad ejecutora no es posible, por lo mismo, impugnar el crédito en sí mismo (artículo 126).

No obstante lo anterior, actualmente (para la ley) el procedimiento de ejecución puede iniciarse y tramitarse (y aún terminarse) aun cuando el procedimiento de determinación no se haya terminado o se encuentre suspendido (legalmente, de hecho) (artículo 145).

2. Vale la pena hacer un análisis completo sobre la constitucionalidad o la inconstitucionalidad de este procedimiento. Por circunstancias de tiempo, hará solamente ciertas consideraciones al respecto.

El procedimiento de ejecución no está previsto en la constitución política federal. No existe fundamento constitucional expreso del cual se pudiera derivar su presunta validez legal.

El procedimiento, además, viola lo dispuesto en los artículos 14, 16, 17 y 22 de la Constitución política.

Este procedimiento se encuentra establecido (solamente) en leyes secundarias y ha sido avalado por el poder judicial federal (quien, en este caso, como en algunos otros, ha acudido en auxilio patente —e innecesario— de la administración pública). Los argumentos que se hacen valer en favor del procedimiento (fundamentalmente por el poder judicial) son simples argumentos de hecho; los cuales, repito, carecen de base constitucional expresa y en la mayoría de los casos, constituyen simples presunciones carentes de validez (técnica y legal).

mientras no se demuestre lo contrario (por la propia administración pública o por su auxiliar, el poder judicial federal). No he encontrado un argumento de derecho —válido técnicamente— en favor de este procedimiento.

3. Las normas establecidas en favor de la administración pública, que regulan el procedimiento de ejecución, colocan a los administrados (los verdaderos necesitados de auxilio y protección en contra de la administración) en una situación (posición) de injusta desventaja frente a la administración pública.

En cualquier medida precautoria solicitada por un particular, éste debe responder necesariamente de los daños y perjuicios que se causen con la misma y previamente debe otorgar garantía suficiente a satisfacción del tribunal.

La administración pública no responde de los daños y perjuicios que ocasiona constantemente y en especial, con las medidas precautorias que instaura contra los administrados (no debe responder de ellos legalmente). Tampoco tiene el deber de otorgar garantía previa suficiente.

Esta situación, demás de injusta, es excesiva y exagerada, así como extraconstitucional (si no inconstitucional).

La supuesta responsabilidad subsidiaria del Estado establecida por algunas legislaciones (v. gr. Código Civil del Distrito Federal) es difícil (por no decir imposible) de hacerse efectiva prácticamente.

La administración pública inicia muchas veces procedimientos de ejecución injustos e indebidos. En estos casos los afectados se ven obligados a litigar bajo cargas onerosas e indebidas. La administración no responde de los gastos y costas —a veces excesivos— erogados por los particulares. Esta última circunstancia ha sido, incluso, reconocida por algunos tribunales integrantes del poder judicial federal.

4. Las autoridades fiscales tienen la facultad legal para iniciar el procedimiento administrativo de ejecución. Estas autoridades pueden exigir el pago de las contribuciones no pagadas o no garantizadas dentro de los plazos establecidos por la ley (artículo 145).

Los contribuyentes deben pagar sus contribuciones dentro de los plazos establecidos en el artículo 6º. Si no lo hacen así y la autoridad fiscal determina alguna contribución omitida (a cargo del contribuyente), ésta debe ser pagada dentro del mes siguiente a la fecha en que la autoridad notifique (fehaciente y legalmente) el adeudo a cargo del contribuyente (artículo 65). Si el contribuyente no está conforme con la determinación de la autoridad fiscal y pretende impugnar la contribución exigida, debe garantizar el interés fiscal (adeudo) dentro del mismo mes antes indicado.

Cuando el contribuyente no pague o no garantice las contribuciones a su cargo dentro de los términos señalados (6º y 65), la autoridad puede iniciar el procedimiento de ejecución (cobro coactivo del adeudo). Esto es, son requisitos indispensables previos a la ejecución (por regla general) que exista la determinación de la autoridad, que la misma haya sido notificada debidamente al afectado y que éste se abstenga de pagar o de garantizar lo reclamado (artículo 151).

Excepcionalmente puede practicarse embargo precautorio, para asegurar el interés del fisco, antes de que el crédito esté determinado o sea exigible, en los casos y supuestos establecidos en el artículo 145.

Los ingresos obtenidos en el procedimiento de ejecución se aplican, en su caso, a los gastos de ejecución, los recargos (intereses), las multas y las contribuciones (ver artículo 20).

5. Conviene analizar aquí aun cuando sea en forma somera, lo que el código fiscal denomina gastos de ejecución. Se dice que los gastos de ejecución son accesorios de las contribuciones y de los aprovechamientos y que participan de la naturaleza de ambos (artículos 2º y 3º.) ¿Es correcta esta consideración, desde el punto de vista técnico? A primera vista, parece que no. Los gastos de ejecución consisten fundamentalmente en una cantidad o en un porcentaje que se cobra a los contribuyentes por el requerimiento de pago, por el embargo de bienes y por el remate de los mismos (cuando se inicia el procedimiento de ejecución en contra de aquéllos). Estos gastos incluyen también las llamadas erogaciones extraordinarias, las cuales comprenden los gastos de transporte de bienes embargados, de avalúo, de impresión y de publicaciones de convocatorias y edictos, de inspección o cancelación de gravámenes, de expedición de certificados de gravámenes; los honorarios de depositarios y peritos y los honorarios de las personas contratadas por los interventores.

La autoridad ejecutora determina los gastos de ejecución, los cuales deben pagarse junto con los demás créditos fiscales; salvo que se hayan recurrido al procedimiento administrativo de ejecución. Los ingresos recaudados por concepto de gastos de ejecución se destinarán al establecimiento de fondos de productividad y para financiar programas de formación de funcionarios fiscales (salvo que estén destinados legalmente a otros fines) (artículo 150).

Lo relativo a los gastos de ejecución tienen caracteres claros de anticonstitucionalidad (inconstitucionalidad). En efecto:

a) La determinación (cuantificación) de los mismos queda prácticamente al criterio discrecional de la autoridad ejecutora. No se dan bases (reglas) precisas para establecer la cuantificación de dichos gastos.

Puede no existir proporcionalidad (constitucional) entre los que se pretenda cobrar y lo gastado efectivamente.

b) No existe necesariamente una relación directa entre el gasto incurrido y el cobro por concepto de ejecución. El gasto de ejecución se convierte así en un gravamen que no está considerado (previsto-establecido) en la ley federal de ingresos y el cual no se destina para los gastos públicos (generales-específicos).

c) La capacitación de los funcionarios fiscales debe afectar el presupuesto de egresos y es incorrecto que se pretenda hacerla recaer sobre el patrimonio de los contribuyentes ejecutados, los cuales además deben pagar, en su caso, recargos y sanciones.

d) Los empleos públicos son retribuidos conforme a la ley y de acuerdo con lo establecido en el presupuesto de egresos. Es incorrecto que los particulares paguen el trabajo de los funcionarios y empleados públicos (artículos 13 y 75 constitucionales). (Éste es un gasto propio y exclusivo de la hacienda pública.)

Es impropio que en una ley se diga que el dinero que se les cobra de más a los contribuyentes se destine directamente a autoridades fiscales, a través de los llamados fondos de productividad, ya que, repito, sus remuneraciones también deben afectar el presupuesto de egresos.

e) No existe base constitucional para imponer cargas a los particulares, las cuales se destinen directamente en beneficio de funcionarios públicos.

6. El procedimiento de ejecución debe iniciarse ahora por una diligencia de requerimiento de pago y de embargo (en su caso) (artículos 151 y 152), la cual deberá realizarse después de transcurrido el mes siguiente a la notificación de la determinación de la autoridad fiscal competente. El ejecutor debe constituirse en el domicilio del deudor, para practicar la diligencia correspondiente, debiendo cumplir los requisitos y las formalidades ordenadas para las notificaciones personales (137). Requerido personalmente el pago, el deudor debe acreditar haber pagado o haber garantizado, en su caso, el adeudo. Si no lo hace, el ejecutor practicará el embargo de bienes o negociaciones suficientes a garantizar el pago de las contribuciones adeudadas. El ejecutor debe levantar un acta pormenorizada de la diligencia y entregar una copia al deudor o a la persona con la cual la entienda. El acta debe llenar todos los requisitos señalados para la validez de los actos administrativos (*sic*).

7. Los bienes (negociaciones) pueden ser sacados a remate para que, con su producto, se pague al fisco el importe de las contribuciones adeudadas. El remate se realizará (en el caso de que no se haya ob-

tenido la correspondiente suspensión del procedimiento ejecutivo) a los sesenta días de practicado el embargo. En el caso de embargo precautorio, el remate se realizará una vez que se hayan determinado y se hayan hecho exigibles los créditos, siempre y cuando los adeudos no se paguen al momento del requerimiento (y no se hubiera obtenido, además, la suspensión del procedimiento ejecutivo). En los casos de impugnación de resoluciones determinativas de las autoridades (recursos administrativos - juicios de nulidad), el remate se realizará cuando la resolución confirmatoria del acto impugnado quede firme y definitiva inimpugnable (artículo 173).

8. Los actos administrativos no se ejecutan (no se inicia el procedimiento administrativo de ejecución -se suspende- dicho procedimiento) en los casos en que se solicite la suspensión de los mismos (del procedimiento) a la autoridad ejecutora y se garantice el interés del fisco. El afectado debe interponer recurso administrativo o juicio de nulidad en contra del acto impugnado (o en su caso, del procedimiento de ejecución) dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación del acto cuya ejecución se suspendió y debe acreditar dicha interposición, ante la autoridad ejecutora. Si no se acredita la interposición de recurso de juicio, la autoridad puede hacer efectiva la garantía (artículo 144).

9. El interés del fisco (fiscal) puede ser garantizado en las formas señaladas por el artículo 141. La garantía debe comprender las contribuciones adeudadas, los accesorios causados y los accesorios que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento. (Estos accesorios, de acuerdo al criterio del artículo 21 y del 142, corresponden exclusivamente a lo que se conoce como intereses moratorios). Al término de los doce meses y mientras no se pague el adeudo correspondiente, la garantía debe ampliarse por el importe de los recargos correspondientes los doce meses siguientes y así sucesivamente, hasta llegar al 250% de las contribuciones reclamadas (adeudadas). (Si no se hacen las ampliaciones de la garantía, puede iniciarse el procedimiento administrativo de ejecución por el importe de las mismas).

La garantía del interés fiscal procede, fundamentalmente, cuando se solicita la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, cuando se solicita prórroga para el pago de adeudos fiscales y cuando se solicita autorización para pagarlos en abonos periódicos (artículo 142).

10. Las controversias surgidas entre el fisco federal y los fiscos estatales (¿municipales también?) relativas al derecho de preferencia para recibir el pago de adeudos fiscales deben resolverse por tribunales judi-

ciales de la federación, de acuerdo a las reglas establecidas en el artículo 147.

Los casos de concurrencia (en un mismo procedimiento administrativo de ejecución) del fisco federal con fiscos estatales, deberán ser tratados de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 148.

V. Sobre la prescripción de los créditos (adeudos) fiscales

El código estima como créditos fiscales todos los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados, provenientes de contribuciones, de aprovechamientos y de sus accesorios, incluyendo los derivados de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos y de los particulares. El código estima también como créditos aquellos a los cuales las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena (artículo 4º).

Esta noción legal de crédito fiscal es ahora bastante imprecisa (e incorrecta) desde el punto de vista técnico (e incluso, desde el aspecto meramente gramatical), lo cual va a redundar (ganancia de pescadores) indebidamente en beneficio exclusivo de la (indefensa) administración pública.

Los créditos fiscales pueden extinguirse por prescripción (extinción por el transcurso del tiempo).

La prescripción fiscal es distinta y así debe distinguirse, de la llamada caducidad fiscal (extinción de las facultades de las autoridades administrativas fiscales).

La prescripción fiscal se consume en el término de cinco años. Sin embargo, a diferencia del establecido por la caducidad, este término sí puede interrumpirse (artículo 146) o suspenderse (144).

NOTAS SOBRE EL PACTO DE EXCLUSIVA

Javier ARCE GARGOLLO

La *exclusividad* es un concepto que aparece con frecuencia en las relaciones de derecho privado derivadas de contratos mercantiles. En la práctica actual de los negocios, numerosos contratos entre empresas contienen alguna referencia a la exclusividad como elemento importante de actos jurídicos que buscan relaciones duraderas.

El *pacto de exclusiva* suele aparecer en contratos tales como el suministro, el de transferencia de tecnología, el de agencia, distribución e incluso en relaciones con comisionistas y mediadores. Estas figuras de reciente auge en el Derecho Mercantil, no reguladas por nuestras leyes y por tanto atípicas, van acompañadas de un acuerdo de exclusividad que no siempre se pacta en forma clara y da lugar a dificultades en su interpretación y alcances.

1. CONCEPTO

El término de pacto de exclusiva no es definitivo, se conoce también como cláusula de exclusiva o de exclusividad, derecho de exclusividad, modalidad de exclusiva y otras denominaciones. El término de *pacto* a que nuestras leyes aluden en algunas disposiciones¹ debe tomarse como sinónimo de convenio (artículo 1792 C-c.), de compromiso o simplemente de acuerdo. En Roma el pacto fue el acuerdo que, en sus orígenes, no tenía acción. Posteriormente el pretor reconoció que los pactos podían modificar una relación jurídica y aparecen generalmente concertados en el acto mismo del contrato. Se les conoce como *pacta adjecta*, unidos a una relación principal.

"La *exclusiva* en su aspecto negativo representa una limitación a la libertad contractual, al imponer al concedente de la exclusiva la obligación de no celebrar una clase determinada de contratos con per-

¹ Por ejemplo el pacto de retroventa —Código Civil (C.c.) 2302— el pacto de preferencia —C.c. 2304 a 2308— y todos los vocablos relacionados: "lo expresamente pactado" —C.c. 1796— "puede pactarse" —C.c. 2301, 2310, 2312— o "salvo pacto en contrario" —Código de Comercio (C. de c.) 304, 333, 359, 381, 384, 391, 577—.